

## **DAMPAK PENERAPAN *HUMAN RESOURCES ACCOUNTING* (HRA) TERHADAP KINERJA KEUANGAN PERUSAHAAN (STUDI EMPIRIS PADA EMITEN BIDANG AUTOMOTIVE DI BEJ)**

Shinta Sugiarti<sup>1</sup>, Dharma Tintri E. Sudarsono<sup>2</sup>, Anita Wasutiningsih<sup>3</sup>

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Gunadarma  
Jl. Margonda Raya 100 Depok – 16424

<sup>1</sup>shinta\_maeniz@yahoo.com

<sup>2</sup>dhamate@staff.gunadarma.ac.id

<sup>3</sup>anita@staff.gunadarma.ac.id

### **Abstrak**

*Human resource accounting (HRA) merupakan konsep akuntansi sumber daya manusia (ASDM) yang relatif baru di Indonesia. Tujuan studi empiris ini adalah untuk menjelaskan dampak penerapan HRA atas modal intelektual (MI) terhadap kinerja keuangan perusahaan. Instrumen yang digunakan adalah aktiva SDM dan Biaya SDM sebagai variabel independen untuk menjelaskan MI dan nilai tambah ekonomis (Economic Value Added/EVA) sebagai variabel dependen yang menjelaskan kinerja keuangan perusahaan. Penelitian ini dilakukan dengan mengambil sample yang terdiri dari 10 perusahaan dari 16 emiten automotive di BEJ. Sumber data diperoleh dari hasil wawancara, observasi dan telaah laporan tahunan periode 2001-2003 emiten yang dihasilkan oleh sistem akuntansi berdasar akrual. Analisis korelasi dan regresi sederhana dilakukan dengan Excell berbasis windows XP. Hasil penelitian menemukan bahwa terdapat korelasi positif tetapi lemah antar semua variabel dan terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Secara umum HRA berdampak pada pelaporan keuangan perusahaan.*

**Kata Kunci:** *Human resource accounting (HRA), Aktiva SDM, Biaya SDM, EVA.*

### **1. PENDAHULUAN**

Kecenderungan yang besar dalam abad ini adalah pentingnya pertumbuhan pengetahuan dan keterampilan manusia sebagai suatu sumber ekonomi yang berharga. Hal ini memicu timbulnya perekonomian yang berorientasi pada modal manusia/intelektual (*Intellectual/human capital*) yaitu pengetahuan, keterampilan, hak cipta, ide, patent, dan pengalaman

manusia; bukan semata modal fisik dalam aktiva berwujud.

Modal intelektual (MI) belum banyak dikenal luas di Indonesia. Dalam banyak kasus, perusahaan di Indonesia cenderung membangun bisnisnya pada basis konvensional, yaitu modal fisik. Tetapi produk yang dihasilkan masih miskin dari kandungan pengetahuan maupun teknologi. Industri di Indonesia pun masih mengandalkan sistem perdagangan dengan

*comparative degree* berupa ongkos buruh yang murah (Media Akuntansi No. 07/Maret/Tahun VII/2000).

Perkembangan yang terkini, perusahaan mulai menerapkan sebuah konsep baru, *knowledge capital* untuk menjaga kesinambungan hidup perusahaan. Maka kinerja perusahaan bukan lagi didasarkan pada *return on investment*, *return on economic*, *return on asset* (ROI/ROE/ROA) saja, tetapi mulai juga pada *return on knowledge* (ROK). Mereka mencoba bersaing dengan menggunakan keunggulan bersaing melalui inovasi dan invensi yang terus dilakukan dengan memberdayakan sumber daya manusia (SDM) sebagai nilai atau modal intelektual (MI) untuk menghasilkan produk dan jasa yang semakin *favourable* bagi konsumen.

Konsep MI merupakan hal yang masih jarang diterapkan pada perusahaan di Indonesia, sebaliknya di Jepang dan negara maju. MI merupakan nilai lebih yang dapat berasal dari budaya pengembangan perusahaan maupun kemampuan perusahaan dalam memotivasi karyawannya, proses pembelajaran dan menjaga produktivitas, baik parsial maupun total. Misalnya, pelatihan yang erat hubungannya dengan SDM. Tujuan utama dari pelatihan adalah meningkatkan nilai SDM yang dimiliki perusahaan, yaitu untuk meningkatkan produktivitas manajerial agar mampu melakukan pekerjaan yang diberikan kepadanya sesuai dengan standar kerja yang telah ditetapkan perusahaan. Hal inilah sebagai titik tolak perlu dilakukannya suatu pelatihan dan mulai memandang SDM sebagai suatu aktiva yang tidak bermujud (Intelektual atau *knowledge*).

Selanjutnya memiliki SDM berarti berinvestasi dalam aktiva tidak berwujud, sama halnya dengan investasi dalam gedung, pabrik, peralatan dan aktiva berwujud lainnya. Di dalam manajemen SDM, pelatihan adalah salah satu faktor yang meningkatkan nilai aktiva SDM sebagai suatu investasi. Maka

dapat disimpulkan bahwa bagian pertama yang perlu diperhatikan adalah pelatihan, lalu diikuti dengan penerapan akuntansi sumber daya manusia (ASDM) atau *Human Resource accounting* (HRA), yang sangat relevan dalam menggambarkan posisi kekayaan perusahaan yang sebenarnya.

Semakin besar *human capital* yang dimiliki perusahaan, maka timbul pertanyaan bagaimana menghitungnya sebagai suatu aktiva. Karena banyak perusahaan yang telah mengeluarkan sejumlah besar dana untuk merekrut, memilih, memperkerjakan, melatih serta mengembangkan tenaga kerja diberbagai bidang. Apakah pengeluaran yang besar tersebut sudah efektif, efisien, dan ekonomis. Paling tidak bagaimana kita melakukan analisis marjinal, membandingkan antara manfaat dan pengorbanan untuk memiliki SDM.

Metode akuntansi konvensional tidak memberlakukan baik manusia atau investasi pada manusia sebagai aktiva, melainkan sebagai beban (*expense*). Beban ini akan secara langsung dihapuskan pada akhir periode operasi tahun berjalan. Sehingga hal ini tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya, karena laba perusahaan akan dilaporkan lebih rendah (*understated*) sedangkan pada periode berikutnya laba perusahaan menjadi lebih besar (*overstated*). Padahal seperti sumber daya lainnya, pengeluaran untuk SDM dapat dialokasi lebih dari satu periode akuntansi dan dikapitalisasi sebagai aktiva. Konsep HRA jika diterapkan oleh perusahaan yang telah mengeluarkan sejumlah besar dana untuk SDM, akan menghasilkan informasi relevan sebagai dasar bagi manajemen untuk mengambil suatu keputusan yang tepat.

Tulisan ini akan mengungkapkan dampak pendekatan HRA untuk mengukur MI terhadap kinerja keuangan perusahaan. Perlu diketahui bahwa sampai saat ini belum ada pengukuran untuk MI yang standar.

## 2. TELAAH PUSTAKA

Hendricks (1976) membuktikan bahwa penambahan informasi mengenai SDM atau MI dalam laporan keuangan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap keputusan investasi. Beberapa kegunaan dari HRA, yaitu memberikan informasi yang berharga bagi manajemen tentang SDM atau MI yang dimiliki perusahaan, menciptakan rasio keuangan yang wajar untuk pengambilan keputusan bagi investor dan kreditor.

Tabel 1 dan Tabel 2 merupakan contoh perhitungan Laba Rugi dan Neraca dari suatu perusahaan manufaktur yang mengkapitalisasi biaya SDM, dibandingkan

dengan perhitungan Rugi Laba Konvensional perusahaan tersebut. Kita simak ada perbedaan yang akan mempengaruhi penyajian laporan keuangan perusahaan.

Pada gambar 1, HRI merupakan fungsi alur bawah, dari proses akuisisi sampai dengan kompensasi menggambarkan fungsi proses bisnis internal untuk mengelola SDM, dan HRO merupakan fungsi alur atas. Hal ini menggambarkan suatu rantai nilai dari entitas. MI dapat diukur dengan mengitung nilai tambah dari HRI menjadi HRO dengan konsep HRA. Lebih lanjut HRI dinalog-kan sebagai biaya SDM, sedangkan HRO sebagai SDM.

Tabel 1

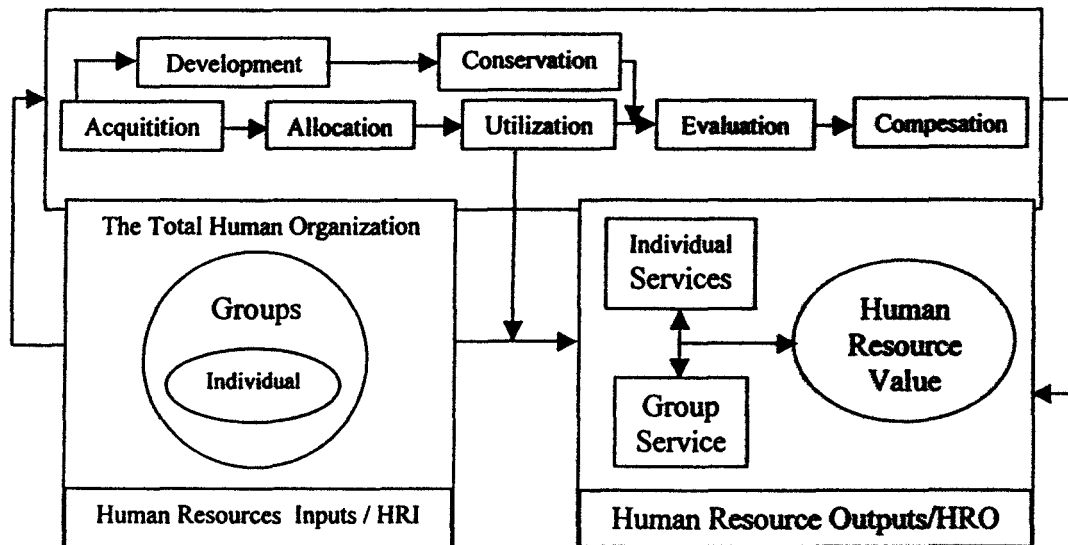
Mosaic Ltd - Income Statement - For Year of 200x (in \$ 1,000)		
	HRA	Conventional Acc.
Gross profit	9,912,000	28,164,181
Adm & Selling expenses	(7,546,118)	(7,546,118)
Interest	2,365,882	2,365,882
Earning before tax	(250,412)	(250,412)
Net Increase (Decrease) in human resource investment	(43,900)	—
Adjustment income before taxes	2,071,570	2,115,470
Taxes	(1,008,050)	(1,030,000)
Net Income	1,063,520	1,085,470

Sumber: [8] hal.31

Tabel 2

Mosaic Ltd - Balance Sheet - For Year of 200x (in \$ 1,000)		
	HRA	Conventional Acc.
Total Current Asset	10,944,693	10,944,693
Net PPE	1,682,357	1,682,357
Goodwill from Acquisition	1,188,704	1,188,704
Net investment in HR	942,194	—
Other assets	166,417	166,417
Total Assets	14,924,365	13,982,171
Total current liabilities	3,651,573	3,651,573
Long term debt	2,179,000	2,179,000
Deferred Compensation	77,491	77,491
Deferred income taxes based-	—	—
Deduction for HRCt	(471,097)	—
Capital Stock	1,087,211	1,087,211
Premium	3,951,843	3,951,843
Retained earning	—	—
Financial	3,035,035	3,035,035
Human resource	471,097	—
Total Liabilities & Stock Holder' Equity	14,924,204	13,982,171

Sumber: [8] hal.32.



Gambar 1. Human Resources Process

Sumber: Eric G. Flamholtz, 1986. "Human resources Accounting". San Fransico: Jossey Bass Pub. pp.11

Matzt & Usry (1991) mendefinisikan HRA adalah "HRA is a process of developing financial assessment of people or group of people within organization and society and of monitoring of these assessment overtime. It deals with the value of investment in human being and with the related economics result."

Asumsi-asumsi yang mendasari HRA:

1. Manusia adalah SDM yang berharga
2. Nilai SDM dipengaruhi oleh struktur organisasi dan budaya usaha
3. Nilai SDM dipengaruhi oleh gaya manajemen
4. Keperluan akan SDM

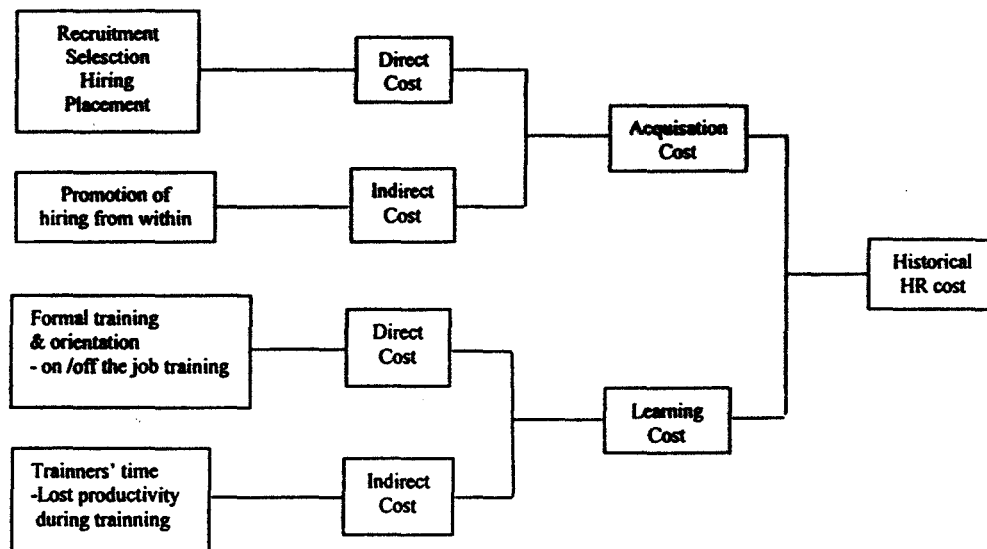
Beberapa studi yang telah dilakukan oleh Hendrick (1976) dan Flamholtz (1985) bahwa aktiva SDM dan biaya SDM berpengaruh terhadap kinerja keuangan perusahaan.

Model-model pengukuran HRA (Flamholtz, 1976):

1. Aspek utama HRA, meliputi (a) human resource cost (personal cost dan human assets accounting) dan (b) human resource value accounting (HRVA).
2. Pengukuran Biaya Historis
3. Pengukuran Biaya Pengganti

Metode Pelaporan investasi aktiva manusia :

1. Surat direksi (management letter)
2. Laporan aktiva tidak berwujud
3. Laporan keuangan tambahan proforma yang belum diaudit
4. Laporan keuangan konvensional

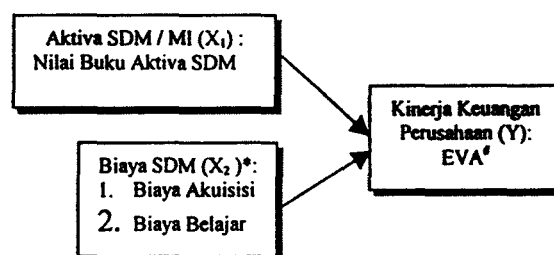


Gambar 2. Model Pengukuran Biaya Historis

### 3. METODOLOGI

Obyek penelitian adalah pelaporan MI dengan pendekatan HRA. Unit penelitian adalah emiten bidang otomotive di BEJ dengan asumsi industri di bidang ini sarat dengan SDM yang memiliki skill dan

pengetahuan yang tinggi dalam alih teknologi. Unit analisis adalah manajer SDM. Pada gambar 3 disajikan hubungan antar variabel penelitian.



\* Historical HC konsisten dengan konsep untuk aktiva lainnya dan pasiva dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum  
# EVA = Laba bersih setelah pajak – Biaya modal

Gambar 3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

Data dikumpulkan melalui wawancara dan observasi serta telaah laporan tahunan emiten periode 2001 s/d 2003. Sampel adalah emiten di bidang automotive di BEJ dengan asumsi homogenitas penerapan sistem akuntansi berbasis akrual untuk menghasilkan laporan keuangan. Penelitian ini dilakukan maret – Juli 2005. Analisis korelasi dengan uji *pearson* dan regresi linier dilakukan dengan *Excell* berbasis *windows XP*.

**Hipotesis 1:**

Ho : Tidak terdapat korelasi antara Y dan  $X_1, X_2$ .

Ha : Terdapat korelasi antara Y dan  $X_1, X_2$ .

Uji *Pearson*,  $\alpha = 0.05$ , jika  $\text{Sig} < \alpha$  maka Ho ditolak.

**Hipotesis 2:**

Ho :  $X_1$  dan  $X_2$  tidak berpengaruh terhadap Y ( $B_1 = 0$ )

Ha :  $X_1$  dan  $X_2$  berpengaruh terhadap Y ( $B_1 \neq 0$ )

Uji t,  $\alpha = 0.05$ , Ho ditolak jika  $\text{Sig} < \alpha$

Persamaan Regresi  $Y = \beta + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \epsilon$

**4. HASIL PENELITIAN**

Sumber data berasal dari 10 emiten, yaitu Astra Internasional, Astra Otopart, Branta Mulia, Hexindo perkas, Indomobil Sukses Makmur, Intracopenta, Nipress, Selamat Sempurna, Tunas Ridean, dan United Tractor.

**Tabel 3. Deskriptif**

	N	Minimu	Maximu	Mea	Std.
Kinerja	10	254182317	1688230896	897267366	4469951
Aktiva SDM	10	11472108	70304157	47439022	1920096
Biaya DSM	10	10217452	64054986	37181219	5859534
Valid N	10				

Sumber: Data diolah dengan SPSS 10.0, 2005

- variabel Y (kinerja keuangan) dengan 10 sampel mempunyai nilai minimum 254182317, nilai maksimum 1688230896, rata-rata sebesar 897267366 dengan standar deviasi 4469951.
- variabel  $X_1$  (Aktiva SDM) dengan 10 sampel mempunyai nilai minimum 11472108, maksimum 70304157, rata-rata sebesar 47439022 dengan standar deviasi 1920096.
- variabel  $X_2$  (Biaya SDM) dengan 10 sampel mempunyai nilai minimum 10217452, maksimum 64054986, rata-rata sebesar 37181219 dengan standar deviasi 5859534.

Berikut ini adalah tabel korelasi apakah ada hubungan antara variabel aktiva SDM dan biaya SDM terhadap kinerja perusahaan.

Tabel 4. Correlations

		kinerja perusahaan	Aktiva SDM	Biaya SDM
Pearson	Kinerja Perusahaan	1.000	.068	.306
	Aktiva SDM/MI	.068	1.000	-.138
	Biaya SDM	.306	.138	1.000
Sig. (1-	Kinerja perusahaan	.	.426	.195
	Aktiva SDM/MI.	.426	.	.352
	Biaya SDM	.195	.352	.
N	Kinerja Perusahaan	10	10	10
	Aktiva SDM/MI.	10	10	10
	Biaya SDM	10	10	10

Uji hipotesis : Sign >0.05 maka Ho ditolak.

Kesimpulan : terdapat korelasi antara variabel Y dan  $X_1, X_2$ .

Tabel 5. Model Summary

Model	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R	Std. Error of the Estimate
1	.76 <sup>a</sup>	.4936	.164	48234824
2	.758 <sup>b</sup>	.49464	-.020	45136277
3	.000 <sup>c</sup>	.000	.000	44699510

a. Predictors: (Constant), Biaya SDM  
Aktiva SDMMI

b. Predictors: (Constant),

c. Predictor:

Pada model 1, Nilai R sebesar 7.6 sedangkan  $R^2$  sebesar 49.36. Model 2, nilai R sebesar 7.58 dengan  $R^2$  sebesar 49.464.

Tabel 6<sup>d</sup> ANOVA

Mode		Sum Square	df	Mean	F	Sig.
1	Regressio	16.862	2	8.481	.365	.707 <sup>a</sup>
	Residua	4.634	7	2.327		
	Total	21.496	9			
2	Regressio	13.686	1	6.843	.827	.390 <sup>b</sup>
	Residua	4.074	8	2.037		
	Total	17.760	9			
3	Regressio	.000044	0	.000022	.	.c
	Residua	.000038	9	.000019		
	Total	.000081	9			

a. Predictors: (Constant), Aktiva SDM, Biaya SDM

b. Predictors: (Constant),

c. Predictor:

d. Dependent Variable: kinerja perusahaan

Tabel 7. Coefficients<sup>a</sup>

Mode		Unstandardize Coefficient		Standardize Coefficient	t	Sig.
		B	Std.	Beta		
1	(Constant	22.208	11.254		.436	.676
	Aktiva SDM/MI.	78.403	66.564	26.7	72.8	.945
	Biaya SDM	23.100	25.70	30.2	93.3	43.3
2	(Constant	22.208	11.254		58.2	.576
	Biaya SDM	23.100	25.70	30.60	90.9	39.0
3	(Constant	-	1.125		-.033	.975

a. Dependent Variable: kinerja perusahaan

Uji Hipotesis: diperoleh bahwa Sig. >  $\alpha$  maka Ho diterima.

Kesimpulan: tidak terdapat pengaruh parsial antara variabel Y dan  $X_1, X_2$ .

## 5. PENUTUP

Berdasarkan analisis data maka dapat dirumuskan beberapa kesimpulan sebagai berikut.

Kesimpulan umum adalah akuntansi SDM mulai untuk diterapkan, hal ini berkaitan dengan menggambarkan keadaan keuangan sesungguhnya dan kewajaran pelaporan

keuangan suatu perusahaan. Sedangkan kesimpulan khusus untuk 10 emiten automotive di BEJ sebagai berikut :

1. Antara pengeluaran untuk SDM, kapitalisasi SDM atau modal intelektual dan kinerja keuangan perusahaan (EVA) terdapat korelasi positif tetapi kurang kuat, dengan koefisien sebesar 0.068.
2. Pengaruh dari pengeluaran untuk SDM dan kapitalisasi SDM atau modal intelektual secara bersama-sama terhadap



kinerja keuangan perusahaan sebesar 49,36%, dan variabelnya lainnya sebesar 50,64%.

3. Penelitian ini mendukung hasil studi dari Hendrick (1976) dan Flamholtz (1985).

Dengan keterbatasan dari penelitian ini, maka beberapa saran yang mungkin dapat dipertimbangkan untuk dilakukan sesuai dengan kesimpulan adalah:

- a) Diharapkan penelitian ini dapat memberikan kontribusi untuk pengembangan bidang ilmu akuntansi, khususnya akuntansi SDM yang masih jarang dijadikan topik riset maupun diterapkan di dunia nyata di Indonesia.
- b) Penelitian lebih lanjut dapat dilakukan untuk mengetahui variabel penyebab lainnya sebesar 50,64%, diduga adalah factor organisasi, budaya perusahaan, dan lingkungan eksternal, seperti teknologi, hukum, dan sospol. Sampel perlu diperbanyak dan bidang industri juga diperluas.

## 6. DAFTAR PUSTAKA

- [1]Belkaoui., Ahmed R. 1992. *Accounting Theory*. Harcourt Brace: Javanovich Publisher.
- [2]Diana., Elfa & Dharma T.E.2000. *Analisis Pelaporan Modal Intelektual Dengan Menggunakan Human resource Accounting Terhadap Laporan Keuangan*. Skripsi. FEUG. Jakarta : Gunadarma.
- [3]Flamholtz., Erick G. 1985. *Human Resources Accounting: An Overview of Behavioral Accounting*. Ohio Cincinnati: South Westren Pub. Co.
- [4]Hendrick., James. 1976. "The Impact of Human Resouce Accounting on Financial Decisions." *Accounting review*. April, pp.292-305.
- [5]Nazir Mohammad.. *Metode Penelitian*. Edisi ke-4. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1999.
- [6]Sulaiman Wahid. *Analisis Regresi Menggunakan SPSS*. Jakarta: Andi Offset, 2004.
- [7]Tunggal., Amin W. 1993. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Harvanrindo
- [8]Mazt., Milton & Usry., Lawrence H. Hammer. 1991. *Cost Accounting:Planning and Control*. Ohio: South Western Pub. Co.
- [9][Http://www.jsx.co.id](http://www.jsx.co.id)